



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle XY
Senat 3

GZ. RV/0563-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch XX, vom 27. August 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes X vom 21. August 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Haftungspflichtigen mit Bescheid vom 21. August 2003 folgende Beträge zur Haftung und Zahlung vor:

Lohnsteuer	€	378,04
Dienstgeberbeitrag zur Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	7.526,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€	885,66

Begründet wurde diese Vorschreibung hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag unter anderem damit, dass gem. § 41 Abs. 1 FLAG alle Dienstnehmer (gemeint wohl: Dienstgeber), die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten hätten. Als Dienstnehmer würden auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 gelten. Hinsichtlich des Vorliegens "sonst alle Merkmale eines

Dienstverhältnisses" wäre auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen und würden verschiedene Merkmale, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der – auf die gesellschaftliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit (gemeint wohl: Weisungsungebundenheit) ihre Unterscheidungskraft verlieren. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zu diesem Beitrag würde im Jahr 1998 S 1.050.000,00 und im Jahr 1999 S 600.000,00 betragen.

Mit Berufung vom 27. August 2003 er hob die Haftungspflichtige durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die in Rede stehenden Zahlungen an die wesentlich beteiligten Geschäftsführer. Im Zuge der Prüfung wären außer den ordentlichen laufenden Geschäftsführervergütungen, welche ordnungsgemäß DB- und DZ-pflichtig abgerechnet worden seien, auch die außerordentlichen Vergütungen von S 1.050.000,00 (1998) und S 600.000,00 (1999) der DB- und DZ-Pflicht unterworfen worden. Dabei wäre unrichtiger Weise von einem Fehlen eines Unternehmerrisikos ausgegangen worden. Die Erfolgsabhängigkeit dieser Vergütungen werde aber schon allein auf Grund der Tatsache bewiesen, dass in den Jahren 2000 und 2001, wie auch bei der Prüfung festgestellt worden sei, auf Grund der Verschlechterung der Lage der Gesellschaft keine außerordentlichen GF-Vergütungen mehr ausbezahlt worden wären. Nach der neuesten Rechtsprechung des VwGH läge Unternehmerwagnis in Bezug auf die DB-Pflicht dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Abgabepflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge und den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. Genau diese Einnahmenschwankungen hätten den Gesellschafter im streitgegenständlichen Fall tatsächlich getroffen, weshalb obiger Bescheid in seinem Inhalt rechtswidrig sei.

Mit Berufungvorentscheidung vom 10. November 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Zitierung der Bezug habenden Gesetzesstellen führte das Finanzamt aus, dass der Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig und zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert gewesen sei. Diesbezüglich würden die Sachverhaltsfeststellungen in der Berufung nicht bestritten, weshalb von der Richtigkeit derselben auszugehen sei. Strittig wäre lediglich, ob den Geschäftsführer in den betreffenden Jahren ein "Unternehmerwagnis" getroffen hätte. Im Gegenstandsfalle wäre jedoch ein Zusammenhang zwischen der Geschäftsführerentlohnung und wirtschaftlichen Parametern nicht dargetan worden, obwohl im abgabenrechtlichen Verfahren dazu ausdrücklich Gelegenheit geboten worden sei.

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter ohne weitere inhaltliche Ausführungen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WGK anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 122 Abs. 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlten Vergütungen der DB- und DZ-Pflicht unterliegen. Unstrittig ist dabei, dass die beiden Gesellschafter im strittigen Zeitraum wie folgt an dem Unternehmen der Berufungswerberin beteiligt gewesen sind:

A.E.	50%	
C.R.	50%	

Weiters ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren und auch davor die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllt haben und für den Betrieb der Berufungswerberin tätig wurden. Dafür erhielten sie im Nachversteuerungszeitraum laut dem vom steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 18. März 2003 vorgelegten Konto "Geschäftsführerentgelte" folgende Bezüge:

Zeitraum	A.E.	C.R.
1998	S 525.000,00	S 525.000,00
1999	S 100.000,00	S 500.000,00

Die Einbuchungen am Konto erfolgten im Jahr 1998 regelmäßig gegen Ende jeden Monats (ausgenommen die Zahlungen für Juli, welche erst Anfang August eingebucht wurden) mit einer Abschlusszahlung am Jahresende von jeweils S 100.000,00. Im Jahr 1999 wurden der Geschäftsführerin A.E. nur in den Monaten Jänner und Februar Geschäftsführerentgelte gutgeschrieben. Der Geschäftsführer C.R. erhielt monatlich eingebuchte Bezüge bis Juni 1999, die Zahlung für Juli wurde Ende August eingebucht, mit 31. Dezember 1999 erfolgten sodann zwei Sammelbuchungen.

Aus den Bilanzen der Berufungswerberin ergeben sich folgende Beträge:

Zeitraum	Bilanzgewinn/Verlust	Geschäftsführervergütung
1996	S 90.146,16	S 420.000,00
1997	S - 517.140,00	S 760.000,00
1998	S - 2.379.333,96	S 1.050.000,00
1999	S - 2.501.829,00	S 600.000,00

Zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes verfasste das Finanzamt zwei Vorhalte. Im Vorhalt vom 15. Jänner 2003 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Geschäftsführervertrages bzw. – bei Fehlen eines schriftlichen Vertrages - um Bekanntgabe der Modalitäten für die Berechnung der Geschäftsführervergütungen.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin mit,

- *Der Geschäftsführervertrag wurde mündlich abgeschlossen.*

- *Die Geschäftsführervergütungen wurden wie aus dem weiteren Verlauf nach 1999 auch ersichtlich ist, erfolgsabhängig ausbezahlt.*
- *Als Beilage wird das Konto Geschäftsführerentgelte der Jahre 1998 und 1999 vorgelegt.*
- *Auf Grund des Brandes im Jahre [Jahreszahl] in K. und des dadurch entstandenen Verlustes wurden keine Geschäftsführervergütungen mehr ausbezahlt. Dies belegt die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen eindeutig.*
- *Die Tätigkeit des Geschäftsführers umfaßt die selbständige organisatorische und kaufmännische Leitung des gesamten Unternehmens.*
- *Das Aufgabengebiet des Geschäftsführers hat sich insofern geändert, als derzeit kein Lokal mehr betrieben wird.*

Daraufhin verfasste das Finanzamt einen weiteren Vorhalt, in welchem um die Vorlage des Abtretungsvertrages der Gesellschaftsanteile an C.R., um genauere Ausführungen hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers, um konkrete Angabe der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum und der Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen, ersucht. Weiters wurde neuerlich um Bekanntgabe der Regelungen über die Höhe der Geschäftsführerbezüge und der Art des behaupteter Weise zu tragenden Unternehmerrisikos gebeten. Ferner sollte Auskunft darüber erteilt werden, ob Auslagenersätze bezahlt wurden, gegebenenfalls wie hoch diese gewesen seien, wo die Tätigkeiten ausgeführt wurden, ob vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde, ob eine Vertretungsmöglichkeit bestanden habe und welche Arbeitsmittel auf eigene Kosten durch den Geschäftsführer beigestellt wurden.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2003 antwortete wiederum der steuerliche Vertreter:

- *Kopie des Abtretungsvertrages siehe Beilage*
- *Die Tätigkeit des Geschäftsführers umfaßte folgende Tätigkeiten: selbständige Leitung des gesamten Unternehmens (Einkaufsleiter, Organisation, Leiter in Personalangelegenheiten, Controlling etc.)*
- *Es bestand grundsätzlich die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen. Eine Vertretung hat nicht stattgefunden.*
- *Da vom VwGH nur die tatsächliche Abwicklung der Geschäftsführertätigkeit maßgeblich ist, wird auf die ausführliche Darlegung der mündlichen Vereinbarungen verzichtet. Wenn man die finanzielle Lage der Gesellschaft in den streitgegenständlichen Jahren und die tatsächlich ausbezahlten (Rückgang der) Gf-Vergütungen vergleicht, (Daten liegen beim Finanzamt auf), kann man nur zum Ergebnis kommen, daß Unternehmerwagnis vorliegt.*
- *Von der GmbH wird kein Büro zur Verfügung gestellt.*

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung bestimmter, auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen, insbesondere des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, abgewiesen. Er hat dazu u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende - Weisungsgebundenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizienwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixer Arbeitsort, fixe Arbeitszeit, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173, und die darin angeführte Vorjudikatur).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem darauf ab, dass - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass

- der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält und
- ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0200 und die darin angeführte Vorjudikatur).

1. organisatorische Eingliederung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung, wobei es auf einen jährlich neuen Abschluss eines "Werkvertrages" nicht ankommt (VwGH

18.12.2002, 2001/13/0202,0208). Der Umstand, dass der die Geschäftsführungstätigkeit über einen längeren Zeitraum ausübende Gesellschafter-Geschäftsführer diese nicht in den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Betriebsräumen ausübt sondern über eigene Büroräume verfügt und eigene Arbeitsmittel benutzt, vermag an seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ebenso wenig zu verändern (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0092) wie der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich die essenziellen Führungsentscheidungen trifft und die Besorgung des "täglichen Betriebes" anderen Personen überlässt (s. nochmals VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202,0208).

Die organisatorische Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin wird in der Berufung nicht bestritten. Aus dem Verwaltungsakt und den Ausführungen der Berufungswerberin ergibt sich auch kein Anhaltspunkt, der – unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH – gegen eine organisatorische Eingliederung sprechen würde. Somit steht fest, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus der Berufungswerberin eingegliedert waren und damit dieses erste Kriterium für die Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführervergütungen erfüllt ist.

2. laufende Entlohnung

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten für ihre Geschäftsführungstätigkeit in den Kalenderjahren 1998 und 1999 unbestritten die eingangs dargestellten Vergütungen. Diese wurden bis Mitte 1999 monatlich bzw. im zweiten Halbjahr 1999 in Form einer Buchung für mehrere Monate auf dem entsprechenden Konto ausgewiesen. Eine derartige Vorgangsweise erfüllt das Merkmal der "laufenden Lohnzahlungen", da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Dass ab März 1999 der Geschäftsführerin keine Vergütungen mehr zugeflossen sind, ändert nichts an einer derartigen Beurteilung, da die Entlohnung bis zu diesem Zeitpunkt laufend erfolgte.

3. Unternehmerwagnis

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmerwagnis vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Allerdings haben die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich - wie im vorliegenden Fall - bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihren wesentlich beteiligten

Geschäftsführern insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0107).

Im vorliegenden Fall liegen keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor, durch welche die Höhe der Geschäftsführerbezüge geregelt wurde. Auch wurde während des gesamten Verwaltungsverfahren keinerlei Aussage darüber getroffen, in welcher Art und Weise die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom wirtschaftlichen Erfolg der Berufungswerberin abhängig war. Tatsache ist aber, dass der Geschäftsführer C.R. in den Jahren 1998 und 1999 nahezu gleich bleibende Vergütungen (siehe obige Tabelle) bezogen hat. Der Geschäftsführerin A.E. wurden 1998 und bis inklusive Februar 1999 gleich hohe Vergütungen ausbezahlt, wie dem Geschäftsführer. Dabei zeigt die Gegenüberstellung von Gewinn/Verlust der Gesellschaft und den Geschäftsführerbezügen, dass trotz steigenden Verlusten die Geschäftsführervergütungen gestiegen sind, was nach den nach außen in Erscheinung tretenden Tatsachen jedenfalls gegen eine Tragung von Unternehmerrisiko durch die Gesellschafter-Geschäftsführer spricht. Dass die Geschäftsführerin ab März 1999 keine Vergütungen mehr erhalten hat, ist wohl darauf zurück zu führen, dass sie im Jahr 1999 ein Alter von 68 Jahren erreichte und aus diesem Grund nicht mehr für die GmbH tätig wurde. Bis zum März 1999 ergeben sich jedoch auf Grund der regelmäßigen Buchungen keinerlei Anhaltspunkte für eine erfolgsabhängige Entlohnung, welche einen Rückschluss auf die Tragung von Unternehmerrisiko zulässt. Es spricht nämlich gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, wenn Gesellschafter-Geschäftsführer für Zeiträume Bezüge erhalten, in denen die Gesellschaft einen Verlust erwirtschaftet hat, was in den Jahren 1998 und 1999 zweifellos der Fall war (VwGH 17.12.2001, 2001/14/0194).

Es ist somit in keiner Weise ersichtlich, in welcher Art die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig war. Zudem wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt zwei Mal aufgefordert, die Tragung von Unternehmerrisiko durch die Geschäftsführer darzulegen. In beiden Antwortschreiben wurde diesbezüglich keine konkrete Aussage getroffen, sondern lediglich unreflektiert auf eine nicht näher bezeichnete Tragung von Unternehmerrisiko hingewiesen. Gerade in einem Fall, in welchem nach dem äußeren Anschein jedoch die Tragung eines Unternehmerrisikos nicht zu erkennen ist, wäre es Sache der Berufungswerberin gewesen, auf die Ersuchen des Finanzamtes hin konkret aufzuzeigen, worin die Tragung des Unternehmerrisikos zu sehen sein sollte.

Beim vorliegenden Sachverhalt kann ein die Gesellschafter-Geschäftsführer auf der Einnahmenseite treffendes ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht erkannt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089, und die darin zitierte Vorjudikatur) lassen nämlich sogar – im vorliegenden Fall nicht vorhandene - Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers - in seiner Stellung als Geschäftsführer - zu. Wenn aber wie im gegenständlichen Fall trotz in den Jahren 1998 und 1999 stark gestiegenen Verlusten Geschäftsführervergütungen in gleich bleibender bzw. sogar steigender Höhe ausbezahlt werden, widerspricht diese Tatsache einer Erfolgsabhängigkeit und deshalb dem Vorliegen eines einnahmenseitig vorhandenen Unternehmerrisikos im Prüfungszeitraum (VwGH 22.5.2002, 2002/15/0078). Dass in der Folge in den Jahren 2000 und 2001 keine Geschäftsführerbezüge mehr ausbezahlt wurden, ändert nichts an diesen Überlegungen. Die GmbH wurde nämlich rückwirkend mit Beginn des Jahres 2000 in eine KG umgewandelt, weshalb keine von der Gesellschafterebene getrennt zu betrachtende Geschäftsführertätigkeit mehr auszuüben war. Zudem ist zu beachten, dass auch bei Weiterbestehen der GmbH eine später in den Folgejahren allfällig vorgenommene Änderung der internen Vereinbarungen, die möglicherweise auch durch die Judikatur veranlasst sein könnte, für die Vergangenheit keine Bedeutung haben kann.

Auch ausgabenseitig wurde während des gesamten Verwaltungsverfahrens in keiner Weise dargelegt, dass von den Gesellschafter-Geschäftsführern ins Gewicht fallende Aufwendungen selbst zu Tragen sind. Dies ebenfalls trotz ausdrücklicher Aufforderung durch das Finanzamt. Das einzige konkrete Vorbringen, dass nämlich von der Berufungswerberin keine Büroräumlichkeiten zur Verfügung gestellt worden seien, spricht weder gegen die organisatorische Eingliederung (VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), noch für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos wegen Tragung ins Gewicht fallender Aufwendungen (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057).

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die beiden an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum bei Ausübung ihrer Geschäftsführungstätigkeit weder einnahmen- noch ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko getragen haben. Weiters waren sie in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert und erhielten eine laufende Entlohnung. Die von der Berufungswerberin an sie für die Besorgung ihrer Tätigkeit ausbezahlten Entgelte sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, was ihre – der Höhe nach unstrittige - Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach sich zieht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Oktober 2004